Deutscher Bundestag **Drucksache 17/9870**

17. Wahlperiode 05. 06. 2012

Antwort

der Bundesregierung

auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Richard Pitterle, Harald Koch, Dr. Axel Troost und der Fraktion DIE LINKE.
– Drucksache 17/9685 –

Steuergestaltungsmodelle unter Nutzung des Progressionsvorbehaltes insbesondere bei Gold

Vorbemerkung der Fragesteller

Der Gesetzgeber ist aufgerufen, in der Praxis angewandte Steuergestaltungsmodelle zu untersuchen und zu überprüfen, inwieweit hier ein schädlicher Gestaltungsmissbrauch vorliegt, der durch allgemeine Regelungen nicht verhindert werden kann. In jüngster Zeit finden in der Praxis vermehrt Steuergestaltungsmodelle Anwendung, bei denen der Progressionsvorbehalt genutzt wird, um die persönliche Einkommensteuerlast nahezu auf 0 Prozent zu reduzieren. Insbesondere der An- und Verkauf von Gold im Ausland ist in diesem Zusammenhang zu nennen. In der Antwort auf die Schriftliche Frage 34 auf Bundestagsdrucksache 17/9518 des Abgeordneten Richard Pitterle (DIE LINKE.) hat die Bundesregierung bestätigt, dass ihr derartige Steuergestaltungsmodelle bekannt seien und dass auf Arbeitsebene an einer Lösung gearbeitet werde.

1. Seit wann hat die Bundesregierung Kenntnis von Steuergestaltungsmodellen, bei denen mittels Ausnutzung des negativen Progressionsvorbehalts im Zuge des An- und Verkaufs von Gold die persönliche Einkommensteuer drastisch reduziert werden kann, und seit wann ist ihr deren vermehrte Anwendung in der Praxis bekannt?

Die angesprochenen Steuergestaltungsmodelle wurden dem Bundesministerium der Finanzen im Laufe des Jahres 2009 bekannt. Von der Finanzverwaltung wurde zusammen mit den Ländern nach Möglichkeiten gesucht, die Gestaltungsmodelle im Rahmen des geltenden Rechts zu verhindern, vergleiche die Antwort zu Frage 11.

Die Antwort wurde namens der Bundesregierung mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 1. Juni 2012 übermittelt.

Die Drucksache enthält zusätzlich – in kleinerer Schrifttype – den Fragetext.

2. Welche Erkenntnisse hat die Bundesregierung hinsichtlich der Art und Weise der konkreten Durchführung dieser Steuergestaltungen (bitte mit Darstellung dieser Steuergestaltung)?

3. Welche konkreten steuerlichen und handelsrechtlichen Regelungen, Gewinnermittlungsmethoden, Steuertarifvorschriften und Steuerregime begünstigen bzw. ermöglichen diese Steuergestaltung (bitte mit Darstellung der Rechtsnormen)?

4. Sind diese Steuergestaltungen nur beschränkt hinsichtlich des An- und Verkaufs von Gold auf Privatpersonen, auf gewerblich tätige Personen, auf wirtschaftliche Beziehungen mit dem Ausland und/oder auf nicht bilanzierende Unternehmen (bitte mit Begründung)?

5. Sind diese Steuergestaltungen nur beschränkt auf ausländische Sachverhalte, und welche Voraussetzungen müssen hinsichtlich entsprechender Möglichkeiten im Doppelbesteuerungsabkommen vorliegen (bitte mit Begründung)?

Die Fragen 2 bis 5 werden zusammen beantwortet, um die Funktionsweise des Gestaltungsmodells verständlich darzustellen.

Bei den angesprochenen Steuergestaltungsmodellen beteiligen sich unbeschränkt Steuerpflichtige an ausländischen Personengesellschaften, die gewerblich tätig und deren Einkünfte laut Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerfrei sind, aber dem Progressionsvorbehalt (§ 32b des Einkommensteuergesetzes – EStG) unterliegen. Durch die gezielte Herbeiführung von Verlusten (z. B. durch den Erwerb von Edelmetallen oder anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens und Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 3 EStG) wird die inländische Steuerbelastung durch Inanspruchnahme des negativen Progressionsvorbehalts (§ 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG) reduziert.

Der in einem späteren Veranlagungszeitraum entstehende in Deutschland aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfreie Gewinn aus dem Verkauf des Umlaufvermögens wirkt sich insbesondere für Steuerpflichtige, deren persönlicher Steuersatz dem Spitzensteuersatz entspricht, über den positiven Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) nicht oder kaum aus.

6. Hat die Bundesregierung Kenntnis von konkreten Einzelfällen hinsichtlich der Anwendung dieser Steuergestaltungen und/oder Informationen über das geschätzte Gesamtvolumen an Steuerausfällen, ggf. infolge der Beratung mit den Bundesländern (bitte mit Begründung)?

Dem Bundesministerium der Finanzen liegen keine Informationen über das geschätzte Gesamtvolumen an Steuerausfällen vor, da die Ermittlung des Gesamtvolumens der Steuerausfälle auch von der Besteuerungssituation der einzelnen Steuerpflichtigen abhängt.

7. Sieht die Bundesregierung diese Gestaltungen als missbräuchlich an (bitte mit Begründung)?

Diese Steuergestaltungsmodelle widersprechen dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und sind daher aus fiskalischer Sicht unerwünscht. Zur Missbräuchlichkeit dieser Gestaltungen vergleiche im Übrigen die Antwort zu Frage 10.

8. Hat die Bundesregierung Kenntnisse von den Landesfinanzbehörden erhalten, dass durch diese Gestaltungen im Einzelfall bereits im dreistelligen Millionenbereich Steuerminderungen herbeigeführt werden konnten (bitte mit Begründung)?

Über derartige Steuerminderungen im Einzelfall liegen der Bundesregierung keine Informationen vor, vergleiche im Übrigen die Antwort zu Frage 6.

9. Wurde die Problematik dieser Steuergestaltungen bereits auf Bund-Länder-Ebene diskutiert (bitte mit Angabe des Datums und Art des Zusammentreffens)?

Die Problematik wurde auf Bund-Länder-Ebene diskutiert, zuletzt in der Sitzung der Einkommensteuerreferatsleiter des Bundes und der Länder (ESt II/12) vom 25. bis 27. April 2012.

10. Können diese Steuergestaltungen durch § 42 der Abgabenordnung (AO) verhindert werden (bitte mit Begründung)?

Das Bestreben, Steuern zu sparen, macht für sich allein eine Gestaltung noch nicht unangemessen. Eine Gestaltung ist aber insbesondere dann auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wenn sie ohne Berücksichtigung der beabsichtigten steuerlichen Effekte unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint. Da bei den bekannten Gestaltungsmodellen diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, können diese Gestaltungen nicht durch § 42 AO verhindert werden. Im Übrigen wird auf die Antwort zu den Fragen 20 und 21 verwiesen.

11. Welche allgemeinen Möglichkeiten sieht die Bundesregierung, um diese Steuergestaltungen zu verhindern (bitte mit Begründung)?

In den Fällen, in denen die Gewinnerzielungsabsicht verneint werden kann oder eine Buchführungspflicht nach den Vorschriften des Handelsrechts oder der Abgabenordnung besteht, entsteht kein steuerlich berücksichtigungsfähiger Verlust, so dass in diesen Fällen das Modell nicht funktioniert. Im Übrigen vergleiche die Antwort zu Frage 12.

12. Sieht die Bundesregierung einen dringenden Handlungsbedarf zur Einschränkung dieser Gestaltungen, und plant die Bundesregierung diesbezüglich eine Gesetzesänderung (bitte mit Begründung)?

Aufgrund der zunehmenden Anzahl solcher Gestaltungen in der Praxis wird gesetzgeberischer Handlungsbedarf gesehen.

13. Können diese Gestaltungen mittels einfacher Verwaltungsanweisung verhindert werden (bitte mit Begründung)?

Da eine Verwaltungsanweisung lediglich die Auslegung des geltenden Rechts – nicht aber dessen Nichtanwendung – zum Inhalt haben kann, können diese Gestaltungen nicht mittels einer Verwaltungsanweisung verhindert werden.

14. Stimmt die Bundesregierung damit überein, dass diese Gestaltungen erst durch die im Vergleich zum positiven Progressionsvorbehalt asymmetrische Wirkung des negativen Progressionsvorbehalts ermöglicht werden, und könnte in diesem Zusammenhang eine Ausweitung von § 2a des Einkommensteuergesetzes diese Gestaltungen vermeiden (bitte mit Begründung)?

Die Steuergestaltung wird nicht allein durch eine asymmetrische Wirkung des negativen und positiven Progressionsvorbehalts ermöglicht. Sie wird durch das Zusammenspiel mehrerer Faktoren begünstigt. Eine Ausweitung des § 2a EStG kann diese Gestaltung nicht vermeiden. Diese Vorschrift ist aus europarechtlichen Gründen nur für so genannte Drittstaaten, also keine EU-Mitgliedstaaten, anwendbar.

15. Welche ähnlichen Gestaltungen, die, analog zu den hier thematisierten Gestaltungen mit Goldan- und -verkäufen, den Progressionsvorbehalt nutzen, sind der Bundesregierung bekannt, und welche von diesen ähnlichen Gestaltungen konnten bereits durch welche gesetzlichen Änderungen verhindert werden (bitte mit Begründung)?

Soweit es sich um Variationen des Modells handelt, konnten diese noch nicht durch gesetzgeberische Maßnahmen verhindert werden.

16. Welche Möglichkeiten für die Bundesregierung bestehen allgemein, um in der Praxis angewandte schädliche Gestaltungen aufzudecken bzw. hiervon Kenntnis zu erlangen (bitte mit Begründung)?

Die Bundesländer, der Bundesrechnungshof und das Bundeszentralamt für Steuern berichten dem Bundesministerium der Finanzen über Steuergestaltungen.

17. Von welchen weiteren aktuell in der Praxis angewandten Steuergestaltungsmodellen hat die Bundesregierung Kenntnis, bei denen der Verdacht oder die Gewissheit einer schädlichen Steuergestaltung besteht, die zu ungewollten Ergebnissen führt?

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung identischer Sachverhalte durch verschiedene Staaten lässt Raum für Steuergestaltungsmodelle im Bereich der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen. Das gilt insbesondere für den Bereich der grenzüberschreitenden Unternehmenskäufe und -verkäufe. Innerhalb der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung werden Erkenntnisse und Erfahrungen im Vorgehen gegen Steuerplanungstechniken ausgetauscht. Deutschland arbeitet in den entsprechenden Gremien intensiv mit.

18. Wie beurteilt die Bundesregierung eine gesetzliche Änderung, wonach konkrete Steuergestaltungsmodelle vorab durch das Bundesministerium der Finanzen genehmigt werden müssen bzw. diesem gegenüber anzeigepflichtig sind (bitte mit Begründung)?

Grundsätzlich erscheint die Einführung einer Meldepflicht von Steuergestaltungsmodellen durchaus als erwägenswert, um aggressiven Steuergestaltungen durch eine frühzeitige Offenlegung entgegenzutreten. Eine solche Regelung wäre – wie die bisher diskutierten Vorschläge zeigen – jedoch sehr komplex und würde zu entsprechenden Abgrenzungsproblemen führen.

19. Existieren in anderen Ländern gesetzliche Regelungen, wonach bestimmte Steuergestaltungsmodelle anzeigepflichtig oder genehmigungspflichtig sind, und wie sehen diese aus (bitte mit Kurzdarstellung)?

Eine frühzeitige Offenlegungspflicht besteht derzeit in den USA, in Kanada, Australien, Portugal, Irland und Großbritannien. Die Vorschriften und ihre Anwendung sind von Land zu Land unterschiedlich. Überwiegend ist jedoch die frühzeitige Anmeldung einer Transaktion oder eines Modells, das bestimmte Kriterien erfüllt, vorgesehen. Es wird hierbei teilweise nicht nur der Vermarkter zur Anmeldung verpflichtet, sondern auch der Steuerpflichtige selbst. Zudem regelt die Vorschrift auch die Konsequenzen für den Steuerpflichtigen und die Folgen bei einem Verstoß der Offenlegungspflicht.

20. Sieht die Bundesregierung § 42 AO als effektiv an, um entsprechende missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle zu verhindern, auch vor dem Hintergrund, dass § 42 AO sehr unbestimmt ist und vielmehr erst durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs teilweise konkretisiert wird (bitte mit Begründung)?

21. Welche Kriterien müssen erfüllt sein, um ein Steuergestaltungsmodell als missbräuchlich einzustufen (bitte mit Begründung)?

Die Fragen 20 und 21 werden zusammen beantwortet.

In der Vergangenheit wurden bei komplexeren Fallgestaltungen nur selten die Voraussetzungen des § 42 AO von der Rechtsprechung bejaht. Dies dürfte mit an seiner sehr allgemeinen Formulierung gelegen haben. Ziel der Neuregelung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008 war es deshalb, die Norm präziser und praxistauglicher auszugestalten, ohne ihr jedoch den Charakter als Generalklausel zu nehmen.

Nach intensiven Diskussionen im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde eine Neufassung des § 42 AO entwickelt, bei der der Begriff „Missbrauch“ selbst, anders als zuvor im Gesetz abstrakt definiert wird. Eine Ergänzung des § 42 AO um konkrete Beispiele für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs wäre nach Auffassung der Bundesregierung kontraproduktiv. Zum einen wäre dann umstritten, ob es sich bei diesen Beispielen um Regelbeispiele oder um einen Mindeststandard handeln würde, an denen die jeweilige Sachverhaltsgestaltung bei Anwendung des § 42 AO zu messen wäre. Zum anderen müsste dieser Katalog von Beispielfällen vom Gesetzgeber ständig aktuell gehalten werden, um eine Versteinerung der Missbrauchsdefinition zu vermeiden. Die praktische Anwendung des § 42 AO könnte damit also nicht erleichtert werden.

Wie jede belastende Steuernorm ist auch die Anwendung des § 42 AO im Einzelfall zudem immer streitanfällig. Denn kein Steuerpflichtiger ist verpflichtet, seinen Sachverhalt so zu gestalten, dass ein Steueranspruch entsteht. Das Bestreben, Steuern zu sparen oder einen Tatbestand für die Inanspruchnahme eines Steuerfreibetrags zu verwirklichen, macht eine zulässige rechtliche Gestaltung allein noch nicht zu einem Missbrauch.

Ein Missbrauch im Sinne des § 42 AO liegt erst dann vor, wenn

– eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
– die gewählte Gestaltung beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt,
– dieser Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist und

– der Steuerpflichtige für die von ihm gewählte Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Ob eine rechtliche Gestaltung unangemessen ist, ist für jede Steuerart gesondert nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweiligen maßgeblichen steuerrechtlichen Vorschriften zugrunde liegen, zu beurteilen. Eine Gestaltung ist insbesondere dann auf ihre Angemessenheit zu prüfen, wenn sie ohne Berücksichtigung der beabsichtigten steuerlichen Effekte unwirtschaftlich, umständlich, kompliziert, schwerfällig, gekünstelt, überflüssig, ineffektiv oder widersinnig erscheint. Die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung begründet allein noch keine Unangemessenheit.

Nach Auffassung der Bundesregierung ist durch die aktuelle Missbrauchsregelung des § 42 AO und die Anweisungen im Anwendungserlass zu § 42 AO zwar eine höhere Vorsicht bei steuerlichen Gestaltungen zu erkennen. Gleichwohl wird auch künftig immer wieder versucht werden, die Grenzlinien für das Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauchs neu auszuloten. In Abhängigkeit von der Entwicklung der Praxis und der Rechtsprechung wird der Gesetzgeber daher auch immer wieder aufs Neue entscheiden müssen, wie er die steuerliche Berücksichtigung bestimmter, von ihm als missbräuchlich bewerteter Gestaltungen für die Zukunft gesetzlich ausschließen kann.



Gesamtherstellung: H. Heenemann GmbH & Co., Buch- und Offsetdruckerei, Bessemerstraße 83–91, 12103 Berlin, www.heenemann-druck.de
Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 10 05 34, 50445 Köln, Telefon (02 21) 97 66 83 40, Fax (02 21) 97 66 83 44, www.betrifft-gesetze.de
ISSN 0722-8333